

Sent. del 4 dicembre 2008, causa C-330/07

della Corte di Giust. CE, Terza Sez. - Pres. e Rel. A. Rosas

Trattato CE - Libertà fondamentali - Libertà di prestazione dei servizi - Libertà di stabilimento - Artt. 43 e 49 CE - Fiscalità - Agevolazioni - Incentivi all'investimento - Fattispecie - Leasing di veicoli - Condizioni - Impiego nel territorio dello Stato membro - Violazione del diritto comunitario - Sussiste

([Commentata](#))

Massima - Costituisce violazione del diritto comunitario l'introduzione ed il mantenimento di una normativa interna giusta la quale uno Stato membro accordi un'agevolazione fiscale, in forma di incentivo all'investimento, sul presupposto che i beni materiali oggetto di acquisizione siano utilizzati nel territorio dello Stato membro e disconoscendone i benefici laddove i beni medesimi siano utilizzati prevalentemente in altri Stati membri. Pur dovendosi riconoscere la natura di ragione imperativa di interesse generale alla legittima esigenza degli Stati membri della ripartizione della potestà impositiva fra i diversi ordinamenti tributari, la giustificazione alla restrizione di una libertà fondamentale del Trattato CE può sussistere, avuto riguardo al principio di proporzionalità ed effettività, soltanto quando la repressione delle pratiche abusive abbia per esclusivo obiettivo le costruzioni giuridiche (societarie e negoziali) puramente artefatte, prive di valide e concrete ragioni economiche e rivolte essenzialmente al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali.

Nella vicenda processuale devoluta al giudice nazionale non si rinvencono elementi idonei a fondare la dimostrazione circa l'esistenza di una pratica abusiva né la normativa interna in parola accorda al contribuente la possibilità di fornire la prova contraria alle contestazioni mosse dall'amministrazione erariale.

Sentenza - 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 43 CE e 49 CE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Jobra GmbH (in prosiegua: la «Jobra»), società di diritto austriaco, ed il Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (in prosiegua: il «Finanzamt»), in merito al diniego di quest'ultimo di concedere a tale società un premio per la crescita dell'investimento (in prosiegua: il «premio per l'investimento») in relazione agli automezzi da essa acquistati e dati in leasing alla Braunshofer GmbH (in prosiegua: la «Braunshofer»), altra società di diritto austriaco, in base al rilievo che quest'ultima li utilizzava prevalentemente in altri Stati membri.

Contesto normativo

3 L'art. 108e, nn. 1 e 2, della legge del 1988 relativa alle imposte sul reddito (Einkommensteuergesetz, BGBl. 400/1988), nella versione pubblicata nel BGBl. I 155/2002 (in prosiegue: l'«EStG 1988»), dispone quanto segue:

«(1) Gli investimenti in beni economici ammessi a beneficiare del premio possono beneficiare di un premio per crescita degli investimenti in misura pari al 10%, a condizione che le spese di acquisizione o fabbricazione siano fiscalmente deducibili in base ad ammortamento per deprezzamento (artt. 7 e 8).

(2) I beni ammessi a beneficiare del premio sono i beni economici materiali non ancora utilizzati facenti parte del patrimonio fisso ammortizzabile. Non rientrano tra i beni ammessi a beneficiare del premio:

(...)

- i beni economici che non vengono utilizzati in una sede aziendale stabilmente ubicata sul territorio nazionale diretta al conseguimento di redditi ai sensi dell'art. 2, n. 3, punti 1-3. Al riguardo non si considerano utilizzati in una sede aziendale stabilmente ubicata sul territorio nazionale i beni economici che, sulla base di un negozio di trasferimento a titolo oneroso, vengano impiegati prevalentemente all'estero».

4 L'art. 24, n. 6, della legge del 1988 sull'imposta sulle società (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988), nella versione pubblicata nel BGBl. I 155/2002, prevede quanto segue:

«Le disposizioni degli artt. (...) 108e e 108f EStG 1988 si applicano in quanto compatibili alle persone giuridiche di cui all'art. 1, sempreché queste non siano esentate dall'imposta sulle società».

Causa principale e questione pregiudiziale

5 La Jobra è una società di gestione patrimoniale avente sede in Austria e il cui capitale sociale è detenuto al 100% dal sig. Josef Braunshofer. La Braunshofer è una società di trasporti internazionali anch'essa con sede in Austria. La Jobra detiene il 100% del capitale sociale di quest'ultima società. Nell'agosto 2003 la Braunshofer ha costituito una succursale in Germania.

6 La Jobra è proprietaria di un parco di autoveicoli. Essa mette a disposizione della Braunshofer i propri autocarri, mediante contratto di leasing, ai fini di un utilizzo professionale da parte di quest'ultima. Questa li utilizza prevalentemente in altri Stati membri, nell'ambito dell'esercizio della sua attività di trasporto.

7 Nella sua denuncia dei redditi per il 2003, la Jobra chiedeva, ai sensi dell'art. 108e EStG 1988, la concessione di un premio per l'investimento di un importo pari a EUR 46 770 per gli autocarri da essa acquistati nel periodo compreso tra aprile e settembre 2002. Nel giugno 2004, tale importo veniva accreditato sul suo conto presso l'Amministrazione Finanziaria.

8 Nell'ambito di una verifica effettuata presso la Jobra, tuttavia, l'Amministrazione Finanziaria rilevava che non sussistevano le condizioni per la concessione del premio oggetto della causa principale, in quanto gli automezzi dati in leasing alla Braunshofer venivano utilizzati da questa prevalentemente all'estero e, pertanto, non potevano essere considerati quali beni economici impiegati in una sede aziendale ubicata sul territorio nazionale, ai sensi della normativa di cui alla causa principale. Di conseguenza, la Jobra si vedeva negare detta agevolazione fiscale.

9 Il ricorso fiscale proposto dalla Jobra veniva respinto dall'Unabhängiger Finanzsenat, Aussenstelle Wien, (Commissione tributaria autonoma, Sezione di Vienna) con decisione 2 novembre 2005. Con sentenza 20 aprile 2006, il Verwaltungsgerichtshof (Corte suprema amministrativa) annullava tale decisione, principalmente per violazione di norme procedurali. Inoltre, esso esprimeva parimenti dubbi in merito alla compatibilità, con la nozione di libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 49 CE, della circostanza che «i beni economici che, in seguito ad una cessione a titolo oneroso, vengono utilizzati prevalentemente in altri Stati membri (...) non rientrano tra i beni economici ammessi al beneficio dei premi».

10 Il giudice del rinvio ritiene che la normativa oggetto della causa principale implichi una disparità di trattamento basata sul luogo di esecuzione dei servizi e s'interroga sulla conformità di tale normativa con gli artt. 43 CE e 49 CE.

11 In tale contesto, l'Unabhängiger Finanzsenat, Aussenstelle Wien, decideva di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni sulla libertà di stabilimento (artt. 43 CE e segg.) e/o sulla libertà di prestazione dei servizi (artt. 49 CE e segg.) ostino ad una normativa nazionale esistente alla data del 31 dicembre 2003, in forza della quale la concessione di un'agevolazione fiscale (premio per crescita degli investimenti) ad imprese per l'acquisizione di beni economici materiali non ancora utilizzati è subordinata anche alla condizione che tali beni vengano utilizzati esclusivamente in una sede aziendale stabilmente ubicata sul territorio austriaco, laddove, invece, per l'acquisizione di beni economici materiali non ancora utilizzati che trovino impiego in una sede aziendale stabilmente ubicata in un altro Stato dell'Unione Europea (...) resta preclusa la possibilità di fruire della detta agevolazione fiscale (premio per [l'investimento])».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni preliminari

12 Con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se gli artt. 43 CE e segg. nonché gli artt. 49 CE e segg. debbano essere interpretati nel senso che essi ostino ad una normativa nazionale che subordini il beneficio di un premio per l'investimento,

destinato ad imprese che acquisiscono beni materiali, alla condizione che i beni per i quali tale premio venga richiesto siano utilizzati esclusivamente in una sede aziendale stabilmente situata in tale Stato, con l'ulteriore precisazione che i beni, messi a disposizione a titolo oneroso, utilizzati prevalentemente in altri Stati membri, non si considerano come utilizzati in tale sede.

13 Quanto al contesto normativo nazionale in cui la domanda di pronuncia pregiudiziale si inserisce, il governo austriaco sostiene che l'utilizzo, sul territorio di altri Stati membri, dei beni per i quali venga richiesto il premio per l'investimento, non ne pregiudichi la concessione. La normativa di cui alla causa principale subordinerebbe il beneficio di detta agevolazione fiscale alla condizione che i beni in questione siano destinati ad una sede aziendale stabilmente ubicata sul territorio austriaco. Secondo la giurisprudenza nazionale occorrerebbe accertare se tali beni siano stati utilizzati in tale sede aziendale per una durata pari almeno alla metà della durata del loro utilizzo.

14 Quanto al contesto fattuale, il governo austriaco sottolinea che la Braunshofer ha creato, nell'agosto 2003, una succursale in Germania. Nell'ambito della causa principale, si porrebbe quindi la questione di determinare se un contribuente che utilizzi un bene economico prevalentemente in una sede aziendale stabilmente ubicata sul territorio nazionale ed un contribuente che utilizzi un tale bene in una sede aziendale stabilmente situata all'estero si trovino in una situazione paragonabile quanto alla concessione del premio per l'investimento.

15 Il giudice del rinvio rammenta di essere tenuto ad applicare, nel procedimento principale, le disposizioni dell'EstG 1988 relative all'ammissibilità del premio per l'investimento di beni economici che, messi a disposizione a titolo oneroso, siano impiegati prevalentemente in altri Stati membri. Esso esprime dubbi in merito alla compatibilità di tali disposizioni con gli artt. 43 CE e 49 CE, in quanto sussisterebbe una disparità di trattamento fondata sul luogo di fornitura dei servizi.

16 Per quanto risulti dalla decisione di rinvio che la Braunshofer ha creato una succursale in Germania, dalla descrizione del contesto fattuale contenuta in tale decisione non emerge, peraltro, che il premio oggetto della causa principale sarebbe stato negato alla Jobra sulla base di considerazioni relative all'esistenza di tale stabilimento in un altro Stato membro.

17 In tale contesto, occorre ricordare che, nell'ambito di un rinvio pregiudiziale, non spetta alla Corte pronunciarsi né sull'interpretazione delle disposizioni nazionali, né sulla definizione del contesto di fatto. Infatti, nel quadro della ripartizione delle competenze tra i giudici comunitari e i giudici nazionali, la Corte deve prendere in considerazione il contesto di fatto e normativo nel quale si inseriscono le questioni pregiudiziali, come definito dal provvedimento di rinvio (v., in

particolare, sentenze 25 ottobre 2001, causa C-475/99, Ambulanz Glöckner, Racc. pag. I-8089, punto 10; 2 giugno 2005, causa C-136/03, Dörr e Ünal, Racc. pag. I-4759, punto 46, e 14 febbraio 2008, causa C-244/06, Dynamic Medien, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 19).

18 Peraltro, la questione sollevata dal giudice del rinvio sembra mantenere tutta la sua rilevanza anche qualora risultasse corretta l'interpretazione della normativa oggetto della causa principale sostenuta dal governo austriaco. Infatti, anche ammesso che il beneficio del premio per l'investimento venga negato nel caso in cui i beni messi a disposizione a titolo oneroso, per i quali tale beneficio venga richiesto, siano utilizzati in una sede aziendale all'estero per una durata superiore alla metà del loro periodo di utilizzo, tale circostanza non sarebbe, di per sé, atta a dissipare i dubbi espressi da tale giudice in merito alla compatibilità di detta normativa con le libertà fondamentali.

Sull'esistenza di una restrizione delle libertà fondamentali

19 La Corte ha reiteratamente dichiarato che costituiscono restrizioni alla libertà di stabilimento nonché alla libera prestazione dei servizi di cui rispettivamente agli artt. 43 CE e 49 CE misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio di tali libertà (v., in tal senso, sentenze 15 gennaio 2002, causa C-439/99, Commissione/Italia, Racc. pag. I-305, punto 22; 30 marzo 2006, causa [C-451/03](#), Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, Racc. pag. I-2941, punto 31, e 13 marzo 2008, causa [C-248/06](#), Commissione/Spagna, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 21).

20 I governi tedesco e austriaco sostengono che la normativa di cui alla causa principale debba essere valutata alla luce delle disposizioni degli artt. 43 CE e segg. che disciplinano la libertà di stabilimento. Secondo detti governi, tale normativa costituisce attuazione del principio di territorialità. Un contribuente che utilizzi un bene economico in una sede aziendale stabilmente ubicata sul territorio nazionale non si troverebbe, dal punto di vista tributario, in una situazione comparabile a quella di un contribuente che utilizzi un tale bene in una sede aziendale stabilmente ubicata all'estero. Dato che le situazioni non sono comparabili, detta normativa non costituirebbe una restrizione delle libertà fondamentali.

21 La Commissione ritiene che trovino applicazione le disposizioni che disciplinano la libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 49 CE. Il premio per l'investimento sarebbe stato negato alla Jobra sulla base di norme nazionali relative alla messa a disposizione, a titolo oneroso, di beni economici. Inoltre, la sfera di applicazione della normativa di cui alla causa principale non sarebbe limitata a situazioni interne a gruppi societari. Secondo la Commissione, negare il beneficio del premio per l'investimento ai locatori nel caso in cui i rispettivi locatari utilizzino i beni messi a disposizione a titolo oneroso in altri Stati membri, può ostacolare l'esercizio di tale libertà.

22 Nella specie, la Jobra cede in leasing alla Braunshofer autocarri. La locazione di veicoli costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 50 CE (v., in particolare, sentenza 21 marzo 2002, causa [C-451/99](#), Cura Anlagen, Racc. pag. I-3193, punto 18). La Braunshofer utilizza tali veicoli nell'ambito dell'esercizio della propria attività di trasporto.

23 Dalla decisione di rinvio risulta che il premio per l'investimento è stato negato alla Jobra, in forza della normativa di cui alla causa principale, perché gli autocarri ceduti in leasing alla Braunshofer erano stati utilizzati da quest'ultima prevalentemente in altri Stati membri.

24 Si deve necessariamente rilevare che una normativa nazionale come quella in questione nella causa principale che assoggetta gli investimenti relativi a beni, i quali, messi a disposizione a titolo oneroso, vengono utilizzati in altri Stati membri, ad un regime fiscale meno favorevole rispetto a quello riservato agli investimenti relativi a siffatti beni utilizzati sul territorio nazionale, può scoraggiare le imprese che possono aver diritto a tale agevolazione fiscale dal fornire servizi di locazione agli operatori economici che esercitano attività in altri Stati membri.

25 Inoltre, nel caso in cui un'impresa metta dei beni, a titolo oneroso, a disposizione di un'altra impresa ad essa strettamente legata sul piano economico, la normativa nazionale in questione può scoraggiare l'impresa locataria dall'esercitare attività transfrontaliere.

26 Alla luce delle suesposte considerazioni si deve rilevare che una normativa nazionale come quella oggetto della causa principale costituisce, in linea di principio, una restrizione alla libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 49 CE. Pertanto, occorre esaminare se siffatta restrizione possa essere oggettivamente giustificata.

Sull'eventuale giustificazione della normativa in questione nella causa principale

27 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che una restrizione della libera prestazione dei servizi può essere ammessa solo se essa persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato ed è giustificata da ragioni imperative di interesse generale, sempreché, in tal caso, essa sia idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per raggiungerlo (v., in particolare, sentenze 5 giugno 1997, causa C-398/95, SETTG, Racc. pag. I-3091, punto 21, e 18 dicembre 2007, causa C-341/05, Laval un Partneri, Racc. pag. I-11767, punto 101).

28 I governi austriaco e tedesco affermano che la normativa di cui alla causa principale è connessa alla distribuzione del potere impositivo tra gli Stati membri. Subordinare la concessione del premio per l'investimento alla condizione che i beni per i quali esso viene richiesto siano destinati ad una sede aziendale nazionale è diretta ad assicurare un legame tra la concessione dell'agevolazione fiscale, da una parte, e la tassazione degli utili realizzati grazie all'utilizzo di tali beni, dall'altra.

29 Il governo austriaco invoca anche la necessità di combattere le

pratiche abusive. La normativa di cui alla causa principale sarebbe finalizzata a prevenire le costruzioni puramente artificiose in caso di trasferimenti a titolo oneroso. In mancanza di tale disposizione, un bene destinato al locatore potrebbe dare diritto al premio per l'investimento a prescindere dalla questione dell'individuazione del luogo in cui il locatario collochi tale bene. Orbene, si potrebbe temere che il locatario trasferisca tale premio, in tutto o in parte, al locatario che, da parte sua, utilizzerebbe il bene in questione per realizzare profitti in altri Stati membri. Così, sarebbe possibile eludere la delimitazione di tale agevolazione al territorio nazionale.

30 Tale governo precisa che, senza la normativa di cui alla causa principale, sarebbe possibile, stabilendo una società di leasing del gruppo in Austria, rivendicare il beneficio del premio per l'investimento per tutti gli acquisti di tale gruppo, indipendentemente dal luogo di utilizzo di tali beni.

31 Secondo la Commissione, la normativa di cui alla causa principale non può essere giustificata né dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale nazionale o di preservare l'efficacia dei controlli fiscali né da obiettivi di natura meramente economica.

32 Per quanto riguarda il primo elemento di giustificazione dedotto dai governi austriaco e tedesco, la Corte ha certo riconosciuto, nella sua giurisprudenza, che la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, congiuntamente ad altri elementi di giustificazione, potesse essere considerata come un'esigenza legittima (v., in particolare, sentenze 13 dicembre 2005, causa [C-446/03](#), Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punti 45, 46 e 51; 29 marzo 2007, causa C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Racc. pag. I-2647, punto 41; 18 luglio 2007, causa [C-231/05](#), Oy AA, Racc. pag. I-6373, punto 51, e 15 maggio 2008, causa [C-414/06](#), Lidl Belgium, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 42). Tale giurisprudenza non si applica, tuttavia, in circostanze come quelle della fattispecie principale.

33 In proposito, è sufficiente rilevare, senza che occorra svolgere un'analisi di tutti i requisiti di applicazione della giurisprudenza summenzionata, che, nella fattispecie, i redditi da locazione tratti dalla messa a disposizione dei beni materiali per i quali la Jobra chiede la concessione del premio per l'investimento sono soggetti ad imposta in Austria. Pertanto, non è possibile sostenere che, senza la normativa in questione nella causa principale, risulterebbe pregiudicato il diritto della Repubblica d'Austria di esercitare la propria competenza fiscale con riguardo alle attività svolte sul suo territorio (v., anche, citate sentenze Marks & Spencer, punto 46, e Rewe Zentralfinanz, punto 42).

34 Per quanto attiene all'argomento svolto dagli interessati che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte secondo cui, in termini più generali, occorrerebbe garantire la coerenza del regime fiscale nazionale, si deve rilevare che non esiste un legame diretto, dal punto di vista del

regime fiscale, tra il premio per l'investimento, concesso al locatario in ragione dei beni materiali che si è procurato, da una parte, e, dall'altra, la tassazione ulteriore, in capo al locatario, dei profitti realizzati grazie all'utilizzo di tali beni messi a disposizione a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenza 10 marzo 2005, causa C-39/04, Laboratoires Fournier, Racc. pag. I-2057, punti 20 e 21).

35 Quanto alla giustificazione relativa alla necessità di prevenire le pratiche abusive, si deve rilevare che una misura nazionale che ostacoli la libera prestazione dei servizi è giustificabile se concerne specificamente costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, il cui unico fine è ottenere un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenze 12 settembre 2006, causa [C-196/04](#), Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Racc. pag. I-7995, punti 51 e 55, e 13 marzo 2007, causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Racc. pag. I-2107, punto 74).

36 Nella specie, non si può affermare che il fatto che un'impresa avente diritto al premio per l'investimento metta, a titolo oneroso, dei beni a disposizione di un'impresa che li impieghi prevalentemente in altri Stati membri costituisca, di per sé, un abuso.

37 Tale messa a disposizione non può tanto meno fondare una presunzione generale dell'esistenza di una pratica abusiva e giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (v., in tal senso, sentenze Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, cit., punto 73, e 17 gennaio 2008, causa [C-105/07](#), Lammers & Van Cleef, Racc. pag. I-173, punto 27).

38 In tale contesto va sottolineato che la normativa di cui alla causa principale colpisce ogni locatore avente diritto al premio per l'investimento, che metta, a titolo oneroso, beni a disposizione di imprese esercenti attività transfrontaliere, e ciò malgrado l'assenza di elementi oggettivi idonei a dimostrare l'esistenza di una tale costruzione. Inoltre, non risulta che tale normativa consenta ai locatori di provare l'assenza di qualsivoglia pratica abusiva.

39 Pertanto, si deve rilevare che la normativa di cui alla causa principale non permette di limitare il diniego del beneficio del premio per l'investimento alle sole costruzioni di puro artificio. Per di più, non è stato sostenuto dinanzi alla Corte che, nelle circostanze della causa principale, si sarebbe in presenza di una siffatta costruzione.

40 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve constatare che tale normativa non può essere giustificata da ragioni imperative di interesse generale.

41 Conseguentemente, la questione pregiudiziale deve essere risolta nel senso che l'art. 49 CE osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella oggetto della causa principale, in forza della quale il beneficio di un premio per l'investimento venga negato alle imprese che si procurino beni

materiali, per il solo motivo che i beni per i quali tale premio viene richiesto e che sono messi a disposizione a titolo oneroso, sono impiegati prevalentemente in altri Stati membri.

42 Dato che le disposizioni del Trattato relative alla libera prestazione dei servizi ostano quindi ad una normativa come quella oggetto della causa principale, non è necessario esaminare l'ipotesi se le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento possano parimenti opporvisi.

Sulle spese

43 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

P.Q.M. - La Corte (Terza Sezione) dichiara:

L'art. 49 CE osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella in oggetto alla causa principale, in forza della quale il beneficio di un premio per l'investimento venga negato alle imprese che si procurino beni materiali, per il solo motivo che i beni per i quali tale premio viene richiesto e che vengono messi a disposizione a titolo oneroso, sono impiegati prevalentemente in altri Stati membri.